N° UNIVERSITÉ DE NANCY 1919-1920

L'ÉVOLUTION RÉCENTE

DU

RÉGIME FISCAL

DES SUCCESSIONS

THÈSE

PRÉSENTÉE A LA FACULTÉ DE DROIT

POUR LE DOCTORAT SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES

PAR

R. BRUNSCHWIG

RECEVEUR DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES

LAURÉAT DE LA FACULTÉ

Soutenue le 22 décembre 1919, à 13h 30, devant le jury d'examen.

EXAMINATEURS DE LA THÈSE : { MM. ROLLAND, professeur . . *Président.*
GARNIER, professeur. . . *Suffragant.*
GENY, professeur, doyen. *Suffragant.*

IMPRIMERIE BERGER-LEVRAULT

NANCY - PARIS - STRASBOURG

1919

N° UNIVERSITÉ DE NANCY 1919-1920

L'ÉVOLUTION RÉCENTE

DU

RÉGIME FISCAL

DES SUCCESSIONS

THÈSE

PRÉSENTÉE A LA FACULTÉ DE DROIT
POUR LE DOCTORAT SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES

BIBLIOTHEEK RIJKS UNIV. LEIDEN

PAR

R. BRUNSCHWIG

RECEVEUR DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES
LAURÉAT DE LA FACULTÉ

Soutenue le 22 décembre 1919, à 13h 30, devant le jury d'examen.

EXAMINATEURS DE LA THÈSE : { MM. ROLLAND, professeur . . *Président.*
GARNIER, professeur. . . *Suffragant.*
GENY, professeur, doyen. *Suffragant.*

IMPRIMERIE BERGER-LEVRAULT
NANCY - PARIS - STRASBOURG
1919

FACULTÉ DE DROIT DE NANCY

Doyen : M. GENY.
Doyen et professeur honoraire : M. BINET (✠ I).
Professeur honoraire : M. MAY (✠, ✠ I).
MM. GARNIER (✠ I), professeur d'Économie politique.
BOURCART (✠, ✠ I), professeur de Droit commercial, désigné pour l'Université de Strasbourg.
GAVET (✠ I), professeur d'Histoire du Droit.
CHRÉTIEN (✠ I), professeur de Droit international public et privé.
CARRÉ DE MALBERG (✠, ✠ I), professeur de Droit public et constitutionnel, désigné pour l'Université de Strasbourg.
GENY (✠ I), professeur de Droit civil.
MICHON (✠ I), professeur de Droit romain.
BROCARD (✠ I), professeur d'Économie politique et d'Histoire des Doctrines économiques.
ROLLAND (✠ I), professeur de Droit administratif.
SENN (✠ I), professeur de Droit romain.
NAST (✠ A), professeur de Droit criminel, désigné pour l'Université de Strasbourg.
MOREL (✠ A), professeur de Droit civil.
OUDINOT (✠ A), docteur en droit, chargé des fonctions d'agrégé et des cours de Procédure civile et de voies d'exécution.
SIMONNET (✠ I), docteur en droit, chargé des fonctions d'agrégé et des cours de Droit civil (capacité).
RENARD (✠ I), docteur en droit, chargé des fonctions d'agrégé et des cours de Droit criminel, de Droit administratif (doctorat) et de Droit public et administratif (capacité).
MELIN (✠ A), docteur en droit, chargé du cours de Science sociale.
BONTEMPS (✠ I), licencié en droit, secrétaire, désigné pour l'Université de Strasbourg.

La Faculté n'entend ni approuver ni désapprouver les opinions particulières du candidat.

A MA MÈRE

A MON PÈRE

A MON FRÈRE

INTRODUCTION

La lutte gigantesque que la France assaillie a soutenue pendant quatre ans pour parvenir à la victoire a exigé dans tous les domaines une somme d'efforts tellement prodigieux et continus, qu'on n'eût jamais cru auparavant qu'un peuple fût capable de la fournir.

Parmi ces efforts, celui accompli dans le domaine financier mérite particulièrement d'être étudié. Il tient dans les divers moyens mis en œuvre pour procurer au Trésor les ressources indispensables, autrement dit, pour « financer la guerre ».

« Les guerres modernes, écrivait dès 1912 M. Gaston Jèze dans son *Traité de Législation financière,* nécessitent, dans un espace de temps très bref, des sommes qui se chiffrent par milliards de francs. » Passant en revue les divers procédés dont les États doivent user pour se procurer ces ressources, l'éminent professeur élimine sans hésiter : l'émission exagérée de monnaie de papier avec cours forcé, qui entraîne très vite une hausse générale des prix, et il ne retient guère que l'emprunt et l'impôt : emprunt ayant à fournir *au début* de la guerre plus de ressources que l'impôt, mais la proportion devant *dans la suite* être peu à peu inversée, jusqu'à ce que le produit des impôts l'emporte.

Il serait du plus haut intérêt de rechercher dans quelle mesure notre gouvernement s'est inspiré pendant la guerre de ces sages directives.

Il est permis de se demander notamment si la place faite d'une façon permanente à l'emprunt sous toutes ses formes n'a pas été trop prépondérante, et l'appel aux impôts nouveaux beaucoup trop tardif, et surtout timoré (1). L'étude de ces questions capitales présenterait le plus vif attrait, mais elles ne confinent pas directement à notre sujet, et nous ne pouvons que les signaler au passage (2).

Le recours aux impôts existants, ou à des impôts nouveaux, s'il a été assez restreint chez nous, n'en a pas moins été pratiqué sur le tard. Et au nombre des créations et remaniements d'impôts adoptés pour accroître les ressources du budget, figurent des modifications assez profondes des droits perçus sur les successions. C'est à ces changements que nous voudrions limiter l'objet de notre étude. Ils sont suffisamment étendus et variés pour absorber toute notre attention, et les textes des lois qui les ont apportés (L. 31 déc.

---

(1) L'Angleterre a demandé *tout de suite*, à *tous* les contribuables, mais plus particulièrement aux classes riches, le maximum des sacrifices possibles sous la forme d'impôts; cela a été pour 1914-1915 une surcharge de 375 millions et pour 1915-1916 de 1.600 millions venant s'ajouter aux impôts existants. L'impôt payé a atteint 15 % du revenu national. On n'a eu recours à l'emprunt qu'en désespoir de cause et quand on ne pouvait réellement pas faire autrement, et ce sous forme d'emprunts amortissables à très brève échéance : dix à treize ans. C'est là une politique de grande prudence, de haute sagesse financière et d'ardent patriotisme, dit M. Jèze dans la *Revue de Législation financière* (année 1915, 1er trimestre). Nous adhérons pleinement à cette opinion pour notre modeste part.

(2) Cette étude a été poursuivie d'ailleurs d'une façon magistrale par M. le professeur Jèze dans la revue déjà citée (année 1915 à 1919) et continue actuellement.

1917, 18 avril 1918, 27 mai 1918, 29 juin 1918, 11 nov. 1918, etc.) sont assez nombreux et épars, pour valoir la peine qu'on les coordonne et les réunisse.

Pour bien saisir la portée de ces modifications, un très bref rappel des principes qui régissaient antérieurement le régime fiscal des successions s'impose, tels que ces principes découlaient des lois des 25 février 1901 (art. 2 à 9), 30 mars 1902 (art. 10), 8 avril 1910 (art. 10 à 12).

Les caractéristiques du régime étaient les suivantes :

A) A défaut de testament de la part du défunt, les successions qui s'ouvrent échoient entièrement à l'État, s'il ne se trouve aucun héritier légitime du douzième degré au moins, ni enfants naturels ni conjoint survivant. Cas assez rare d'ailleurs.

B) Quand la succession échoit à d'autres qu'à lui-même, ce qui est le cas habituel, l'État prélève alors un impôt qui présente le double caractère suivant :

a) Il est progressif, c'est-à-dire que son taux augmente avec l'importance des biens transmis;

b) Le tarif progressif varie suivant qu'il y a ou non parenté entre l'héritier et le défunt, et d'après le degré de cette parenté.

C) Les droits sont liquidés sur la part nette recueillie par chaque ayant droit.

Pour cette liquidation, les dettes à la charge du défunt sont déduites.

D) Enfin, pour la liquidation et le paiement de ces droits, l'évaluation des biens transmis variait suivant qu'il s'agissait de meubles ou d'immeubles, la valeur

de la nue propriété et de l'usufruit s'appréciant d'après l'âge de l'usufruitier.

Tels étaient les caractères généraux de l'impôt sur les successions avant le vote des dispositions que nous devons examiner. Ils se retrouvent presque intacts ou légèrement modifiés dans la législation nouvelle.

Le droit qu'a l'État d'appréhender l'entière succession lorsqu'il ne se trouve pas d'héritier de parenté assez rapprochée, subsiste et s'est élargi : puisqu'on a fixé, comme nous le verrons, au sixième au lieu du douzième qui existait précédemment, le degré au delà duquel les parents collatéraux ne succèdent plus.

Pour le cas où l'État n'opère qu'un prélèvement partiel, le second principe qui en fait varier le montant 1° d'après l'importance des biens recueillis, 2° d'après le degré de parenté de l'héritier avec le défunt, demeure aussi. Il est seulement complété par l'entrée en ligne de compte d'un élément nouveau, la prise en considération de la situation de famille 1° du défunt, 2° de l'héritier.

On tient compte désormais, pour fixer le montant des droits, du nombre d'enfants qu'ont l'un et l'autre. Et ce de la façon suivante : I. Si le défunt ne laisse pas derrière lui une postérité assez nombreuse (4 enfants au moins), le fisc perçoit, en plus de l'impôt ordinaire défini plus haut, une taxe supplémentaire spéciale : la taxe successorale, qui sera étudiée plus loin. II. Si l'héritier est lui-même père de 4 enfants au moins, il bénéficie sur le montant de l'impôt de succession ordinaire d'une réduction de 10 % par enfant, en sus du troisième, réduction qui peut aller jusqu'à 50 % des droits dus.

Le troisième principe en vertu duquel les droits sont liquidés sur la part nette recueillie par *chaque ayant droit,* les dettes étant déduites, reste intégralement maintenu pour l'impôt ordinaire. Mais il ne s'applique pas, comme nous le verrons, à la taxe successorale nouvelle, dont le montant est liquidé sur le capital *global* net de la succession.

Enfin, le mode d'évaluation des biens transmis devient désormais identique : qu'il s'agisse de meubles ou d'immeubles. Tous seront estimés d'après leur valeur vénale.

En définitive, ce qui frappe, avant toutes autres choses, dans l'économie nouvelle de l'impôt, c'est l'introduction d'un régime de faveur pour les familles nombreuses. Cette innovation capitale d'une part, avec, d'autre part, un rehaussement très notable des tarifs en vigueur et l'adjonction d'une taxe nouvelle (la taxe successorale), constituent, en résumé, les réformes essentielles apportées par le législateur. Elles sont contenues dans la loi du 31 décembre 1917. Toutes les dispositions votées ensuite et qui figurent dans des lois subséquentes n'en sont, comme nous verrons, que les corollaires obligés. Demandons-nous donc pour l'instant ce que valent ces modifications fondamentales.

La nécessité de faire une place à part dans le système fiscal aux familles nombreuses ne peut guère se contester.

Elle est imposée par des considérations d'équité et de politique sociale.

D'équité d'abord, car il est de stricte justice que ces

familles qui, à cause du nombre élevé de leurs membres, paient à l'État sous forme d'impôts de consommation un tribut beaucoup plus élevé que les autres, bénéficient à leur tour d'exonérations compensatrices.

Ensuite il est de bonne politique sociale non seulement d'éviter que ces familles soient surchargées d'impôts, mais même de chercher à les en dégrever le plus possible.

La nécessité d'encourager par *tous* les moyens possibles la natalité n'est plus à démontrer (1). Notre pays traverse à cet égard, comme chacun le sait, une période extrêmement aiguë (2). De tous les procédés à employer pour relever une natalité décroissante, celui qui consiste à *exempter* partiellement de l'impôt les successions où défunt et héritier ont une postérité suffisante, ne peut être inefficace.

Un des plus puissants motifs qui poussent de nos jours *les parents* à limiter le nombre des enfants dans les familles aisées, c'est par-dessus tout leur désir de ne partager leur fortune qu'en un très petit nombre de parts. Chaque enfant se trouve ainsi recevoir un héritage appréciable.

La puissance de ce désir ne diminuera-t-elle pas, lorsque ces parents sauront que l'État est prêt, au cas où ils obéiraient à leur égoïste calcul, à prélever,

---

(1) Jules Simon n'a-t-il pas dit en parlant des moyens préconisés pour enrayer la dépopulation, qu'il fallait les employer *tous*, pour être sûr de ne pas laisser échapper le bon.

(2) Le pourcentage des naissances a été en France de 18 à 19 par 1.000 habitants pendant la période de 1901 à 1910. Il était en Allemagne de 31,6, en Autriche de 33,2, en Angleterre de 26.

sous forme de supplément d'impôts, une large part de la fortune qu'ils réservent à un enfant unique, ou deux tout au plus!

Dans le même ordre d'idées, l'héritier qui a la perspective d'un héritage important à recueillir persistera-t-il à limiter volontairement le nombre de ses enfants lorsqu'il saura que la part d'impôts à acquitter lors de l'ouverture de la succession qu'il escompte sera d'autant plus réduite que le nombre de ses enfants sera plus élevé?

En vérité, on ne peut nier que les dispositions nouvellement adoptées produiront sur la repopulation une influence salutaire : influence dont la puissance est limitée peut-être, mais dont l'existence n'est guère contestable, et qui reste assez appréciable pour qu'on ne la néglige pas (1).

Avec le désir de favoriser les familles nombreuses, celui d'accroître sensiblement les ressources du budget grâce au produit des successions a été, disions-nous plus haut, la principale cause de la réforme (2).

Les revenus de l'État s'accroîtront d'abord du fait que la vocation héréditaire est limitée de façon plus étroite, puisqu'elle est reportée du douzième degré au

---

(1) Au sujet de l'influence du régime successoral sur la natalité, cf. la remarquable étude de M. R. Worms à laquelle la Faculté de Droit de Paris a attribué le prix Rossi. L'auteur y étudie surtout l'influence sur les naissances du mode de dévolution des héritages. Le point de vue particulier qui nous préoccupe, des familles nombreuses devant l'impôt, n'y est pas spécialement envisagé toutefois.

(2) Le ministre des Finances dans l'exposé des motifs du projet de la loi du 31 décembre 1917, évalue à 317 millions le supplément annuel des recettes que vaudront au Trésor les dispositions précitées.

sixième en ligne collatérale. Les cas où l'État s'emparera de l'entière succession doivent donc être plus fréquents. Si, par contre, ce qui est le cas normal, il se trouve en face d'héritiers de parenté trop rapprochée pour agir de la sorte, la part qu'il prélève alors sous forme d'impôt se trouve notablement augmentée. Et ce grâce au relèvement sensible que la loi nouvelle fait subir aux tarifs en vigueur, et aussi à la création de cette taxe nouvelle : la taxe successorale, qui s'y ajoute dans tous les cas où le défunt ne laisse pas quatre enfants au moins.

Le jeu des nouveaux tarifs sera examiné plus loin. Ce qu'il faut nous demander ici : c'est dans quelle mesure cette mainmise de plus en plus large de l'État sur tout ou partie des héritages se justifie et peut être acceptée, ainsi que les avantages et inconvénients qu'elle présente.

Que le Gouvernement et le Parlement en quête de ressources nouvelles pour équilibrer le fardeau écrasant des dépenses nées de la guerre, aient songé une fois de plus aux successions pour les obtenir, cela ne surprend personne.

Peu d'impôts se perçoivent d'une manière aussi facile que celui établi sur les successions. Il est demandé au contribuable au moment précis où sa fortune s'accroît. Et celui qui l'acquitte a moins l'impression de débourser une somme d'argent de ses deniers que de subir une limitation dans son enrichissement.

L'État lui paraît d'autant plus fondé à réclamer une part des biens transmis, que c'est grâce à lui, à sa

police, à ses tribunaux, que la transmission peut s'effectuer avec sécurité (1).

Mais cette part peut-elle, sans inconvénients sérieux, être indéfiniment accrue au point d'aboutir à une véritable confiscation partielle des fortunes?

En un peu plus de quinze ans, les tarifs d'impôts fixés par la loi du 25 février 1901 n'ont pas été remaniés moins de trois fois dans le sens de l'augmentation (2). Ne pense-t-on pas à en rehausser encore les taux? On peut voir là une véritable tendance et saisir le sens d'une évolution qui paraît se précipiter.

L'impôt successoral est le type des impôts sur le capital. Il en présente tous les avantages, mais aussi les défauts. S'attachant à la fortune globale de chacun, il est supporté par tous d'une manière égale (3). Mais il est constitué aussi par un prélèvement sur les fortunes, c'est-à-dire : sur les capitaux de production du pays. Si l'État qui le recouvre l'affecte parfois à des dépenses productives (construction de routes, de canaux, etc.), il en fait le plus souvent un usage qui n'augmente en rien les forces productives nationales.

Lorsque ce prélèvement sur le capital, ne dépasse pas le revenu d'une année, il est comblé au bout d'un

---

(1) Nous avons souvent été frappés de la facilité relativement grande avec laquelle sont payés les impôts sur les mutations en général, de biens immobiliers surtout, soit entre vifs, soit par décès. Le contribuable qui les acquitte croit fermement, principalement à la campagne, que ce faisant, il devient alors et seulement propriétaire définitif et désormais à l'abri de toute éviction; aussi s'empresse-t-il de faire « enregistrer » son titre d'acquisition et de payer les droits, sans jamais reculer devant l'élévation de ceux-ci.

(2) Lois successives des 25 février 1901, 30 mars 1902, 8 avril 1910 et 31 décembre 1917.

(3) Il a également l'avantage de ne pouvoir se répercuter. Pour cet impôt la question d'incidence ne se pose pas.

an, mais lorsqu'il est plus important, et surtout s'il se renouvelle à de courts intervalles, alors il en découle une absorption rapide et progressive du capital productif national, qui peut avoir les plus funestes effets (1).

Et l'impôt successoral exagéré non seulement peut diminuer le capital existant, mais aussi empêcher la formation de capital nouveau, car le désir d'amasser une fortune et de créer des richesses est singulièrement émoussé chez l'individu qui sait que ses héritiers n'en profiteront pas et que l'État doit en prendre une bonne part.

Ces conséquences économiques sont à considérer. Et si l'État est, aujourd'hui, obligé d'imposer les fortunes bien au delà du revenu d'une année, il n'en existe pas moins des limites qu'un intérêt bien entendu commande de ne pas dépasser. Pour obtenir les subsides nécessaires à la liquidation du lourd passif que la guerre laisse derrière elle (2), l'État devra certes faire appel aux fortunes privées. Mais il y a un très grand intérêt à ce que les fortunes petites ou moyennes ne soient pas écrasées. Il en est

---

(1) On peut pallier dans la pratique à cet inconvénient en accordant au contribuable des *délais* pour s'acquitter. C'est ce qui a été fait en France. Mais comme ces délais sont généralement courts, le remède est bien peu efficace et l'inconvénient signalé subsiste en plein.

La solution adoptée en Angleterre par la loi du 31 juillet 1914 est beaucoup plus opérante. Elle consiste à faire bénéficier d'une réduction de droits, qui peut aller jusqu'à 50 %, les successions qui ont déjà payé l'impôt de transmission dans les cinq années précédentes. Ces dispositions, qui évitent qu'une succession qui fait l'objet de transmissions successives et rapprochées soit frappée coup sur coup et souvent « absorbée », sont très sages et notre législation devrait s'en inspirer.

(2) Les dépenses publiques nées de la guerre montent à 150 milliards. La dette a atteint le chiffre fabuleux de 200 milliards. Le service des seuls intérêts nécessitera une somme annuelle de 12 milliards ! (Cf. Jèze, *Revue de Législation financière*, année 1919, 3e trimestre.)

aussi que la guerre a fortement diminuées. Il faut les laisser se relever avant de les surcharger.

Plus sage et plus équitable serait de chercher à récupérer les sommes fantastiques dispensées avec tant de prodigalité par l'État à ses fournisseurs, surtout ces cinq années, et de tâcher d'atteindre ceux si justement appelés les « profiteurs de la guerre » dont les bénéfices scandaleux ont été si peu touchés par l'impôt jusqu'alors.

Ce serait faire preuve d'une politique de prudence et de paix sociale.

Division du sujet. — Résumant plus haut les modifications apportées par le législateur au régime fiscal des successions, nous avons dit qu'elles se traduisaient avant tout par une augmentation des prélèvements opérés par l'État : 1° grâce à une limitation plus étroite du droit de succéder ; 2° grâce au relèvement des tarifs de l'impôt existant ; 3° grâce à la création d'une taxe nouvelle : la taxe successorale qui s'y ajoute. Ces mesures contenues dans la loi du 31 décembre 1917 vont être passées en revue dans la première partie de notre étude.

Mais plus les impôts à prélever sont importants, plus il importe qu'ils soient assis et liquidés sur des valeurs exactes, et équitablement répartis. Le mode employé jusqu'alors pour fixer la valeur des immeubles transmis ayant soulevé des critiques, a été modifié par la loi du 27 mai 1918. Nous l'étudierons dans une deuxième partie.

D'autre part, c'est un principe bien connu que plus

les impôts sont lourds, plus la matière imposable se dérobe. De sérieuses mesures contre la fraude s'imposaient donc pour empêcher l'évasion fiscale. Elles ont été prises par la loi du 18 avril 1918 et constitueront la troisième partie de cette étude.

Enfin on ne peut se dispenser de signaler les tempéraments qui doivent atténuer la rigueur des dispositions nouvelles. Ils consistent en facilités et délais accordés aux redevables pour se libérer (L. 14 nov. 1918), et en une série de dispositions applicables aux successions ouvertes par suite de la guerre (militaires tués et civils décédés par suite de faits de guerre). Nous les verrons dans une quatrième et dernière partie.

L'ÉVOLUTION RÉCENTE

DU

RÉGIME FISCAL

DES SUCCESSIONS

PREMIÈRE PARTIE

Section I. — **Limitation de la vocation héréditaire.**

La loi du 31 décembre 1917, article 17, dispose : « A l'expiration du délai de six mois après la cessation des hostilités, le paragraphe 1 de l'article 755 du Code civil sera ainsi modifié : Les parents collatéraux au delà du sixième degré ne succèdent pas, à l'exception, toutefois, des descendants des frères et sœurs du défunt. Toutefois, les parents collatéraux succèdent jusqu'au douzième degré lorsque le défunt n'était pas capable de tester et n'était pas frappé d'interdiction légale. »

L'importance de ce texte qui régit le mode de dévolution même des successions ne saurait échapper. On peut s'étonner à ce sujet qu'une modification au Code civil ait pu trouver sa place dans une simple loi de douzièmes provisoires, telle que la loi du 31 décembre 1917. Des protestations se sont fait entendre à cet égard au Sénat. Mais le ministre des Finances y a répondu en invoquant le supplément de recettes que la disposition votée devait

procurer au Trésor, ce qui lui donnait le droit de figurer dans une loi de finances.

Cette proposition de modification du Code civil n'était d'ailleurs pas nouvelle. — Dès 1889, M. Peytral avait demandé que le droit d'hériter fût limité au sixième degré (1). En 1903, M. Klotz, député, proposa une limitation plus étroite : au quatrième degré. Et c'est encore une fois, à ce degré que M. Klotz, ministre, avait demandé la limitation de la vocation héréditaire dans le projet de la loi du 31 décembre 1917. Cette limitation au quatrième degré fut bien votée à la Chambre. Mais le Sénat ne voulut point suivre celle-ci aussi loin.

Et c'est en définitive la limitation au sixième degré (au lieu du douzième qui existait autrefois) qui est sortie finalement du vote des deux assemblées.

Voyons la signification de ce texte, et sa portée au double point de vue civil et financier.

Sa signification d'abord : il veut dire qu'à défaut de légataires institués par testaments d'une part, et d'autre part de parents du défunt qui soient au moins des collatéraux au sixième degré, à défaut enfin de conjoint survivant (C. civ., art. 767), l'État appréhende la succession.

Toutefois, le texte fait une exception en faveur des *descendants de frères et sœurs*. Ceux-là hériteront, quel que soit leur degré de parenté, même s'il est plus éloigné que le sixième degré. Cette exception prête à rire, car le cas qu'elle prévoit ne se présentera jamais. Un petit-neveu est parent au quatrième degré de son arrière-grand-oncle. Pour être parent au sixième degré du défunt, il faut imaginer qu'il s'agit du petit-fils de son arrière-petit-neveu ! Ceci se passe de commentaires.

Non moins ténébreuse se trouve être la dernière phrase de l'article : « Toutefois les parents collatéraux succèdent

---

(1) Voir discussion au Sénat, séance du 31 décembre 1917, *J. O.* du 1er janvier 1918.

jusqu'au douzième degré lorsque le défunt n'était pas capable de tester, et (notez bien ce : et) n'était pas frappé d'interdiction légale. »

L'intention du législateur semble dès l'abord très claire. L'État ne doit recueillir la succession qu'à défaut de testament désignant un légataire. S'il n'a pas testé, c'est que le défunt voulait laisser ses biens à l'État.

Oui, mais il peut avoir été dans l'impossibilité de disposer de ses biens par testament ; c'est le cas : 1° des personnes en état d'insanité d'esprit, 2° des mineurs, ~~3° des femmes mariées~~ et aussi, 3° des condamnés à une peine afflictive perpétuelle. L'État va-t-il, lorsqu'il s'agira de personnes appartenant à l'une des trois premières catégories, s'emparer de leur succession, parce qu'il ne se trouve pas d'héritiers en ligne collatérale de parenté égale au sixième degré au moins ? Ce serait inadmissible. Aussi la loi fait-elle une exception dans ces cas en appelant à la succession les collatéraux parents du défunt jusqu'au douzième degré inclus (degré admis auparavant).

Pour que l'exception s'applique, le législateur pose toutefois une condition : il faut que le défunt n'ait pas été sous le coup d'une interdiction *légale*. On sait que sont interdits légalement : 1° tous les condamnés à des peines criminelles temporaires (travaux forcés à temps, détention, réclusion, mais bannissement non compris) ; 2° les condamnés à des peines afflictives perpétuelles (condamnation à mort, aux travaux forcés à perpétuité, ou à la déportation). Dans aucun cas les parents collatéraux de ces deux catégories de condamnés ne seront appelés au delà du sixième degré.

Quand le défunt a pu tester, et c'est le cas pour les condamnés de la première catégorie(1), il réussit par un testament à léguer ses biens à qui il entend.

---

(1) Voir à ce sujet Baudry-Lacantinerie, *Précis de Droit civil*, t, I, p. 3, et aussi en ce sens un arrêt de la Cour de cassation du 27 février 1883 (Sir. 84, 1,65).

Mais s'il appartient à la deuxième catégorie de condamnés, tout testament comme toute donation entre vifs lui sont interdits, et alors l'exclusion de ses parents collatéraux (au delà du sixième degré) devient irrémédiable (1).

Enfin l'entrée en vigueur des dispositions nouvelles est reportée à six mois après la cessation des hostilités. Ceci à cause des pays qui étaient encore envahis au moment du vote de la loi.

Voyons les effets de la disposition adoptée. Au point de vue financier, elle doit rapporter au Trésor une somme de 3 à 4 millions par an. Mais elle ne les donnera sans doute point. Il faut remarquer en effet que ces 3 millions qui échoient à l'État sous forme de successions eussent déjà, s'ils étaient allés à des tiers, à des collatéraux surtout, acquitté des droits variant de 25 à 36 °/₀ (taxe successorale non comprise). C'est autant à retrancher du supplément escompté.

Ensuite, les testaments vont se faire beaucoup plus nombreux, car assez rares sont les gens qui désirent voir l'État hériter de leurs biens.

Enfin, à défaut de testament, il faut toujours compter avec l'article 767 du Code civil qui fait passer encore avant l'État le conjoint survivant.

Le cas de l'État héritier ne sera donc pas si fréquent qu'on peut le supposer (2).

Il nous faut maintenant signaler au passage quelques petites injustices que le texte institue.

Il exclut les collatéraux au delà du sixième degré, mais

---

(1) Voilà, nous semble-t-il, la seule interprétation qu'il convienne de donner au texte ambigu et assez obscur qu'est le troisième alinéa de l'article 17 de la loi du 31 décembre 1917. Texte indéchiffrable pour certains qui le proclament volontiers dénué de sens à cause de la conjonction « et » qui s'y trouve. L'erreur d'interprétation que commettent beaucoup de gens ici provient de ce qu'ils confondent « interdit légal » et « interdit judiciaire » : deux interdictions toutes différentes. Et alors ils ne comprennent plus qu'en cas d'interdiction (« judiciaire » pensent-ils) le défunt *n'ayant pas testé,* les collatéraux éloignés soient exclus. Ils ne le sont pas du tout.

(2) Cf. *Revue des Lois nouvelles,* numéro du 15 janvier 1918, p. 35.

il admet le conjoint : celui-ci va donc primer ceux-là. Et l'État n'y gagne pas, car, au lieu de droits allant de 25 à 46 °/₀ qu'il eût prélevés sur les collatéraux, le conjoint n'acquittera qu'un impôt de 5 à 16 °/₀.

Enfin, notons que le dernier collatéral appelé à la succession (sixième degré) se trouve être un fils de cousin issu de germain du défunt. S'il ne se trouve plus en vie au moment où s'ouvre la succession, son enfant (septième degré) n'y est pas appelé. Et il ne peut se prévaloir de la représentation, car pour venir à la succession par représentation de son père, il faudrait qu'il fût lui-même apte à succéder — le cas échéant — de son chef. Or il n'est apte dans aucun cas, étant exclu. Son père mort donc, il ne recueille rien. Quelle injustice si ce père a été tué à la guerre par exemple, ou est mort pour la patrie ! Il eût été bon de prévoir ce cas.

Mais nous ne voulons pas nous arrêter plus longuement sur ce texte qui présente des lacunes et des obscurités et qui aura dans la pratique une portée bien plus modeste que celle qu'on lui attribue.

La multiplication du nombre des testaments suffira à elle seule à annihiler presque complètement ses effets.

Section II. — Relèvement des tarifs de l'impôt sur les successions.

Nous venons de voir que le cas de l'État appréhendant l'entière succession se présentera assez rarement. Normalement, celle-ci écherra à des particuliers « héritiers ab intestat » ou légataires du défunt. L'État se borne alors à en prélever une part sous forme d'impôts.

L'importance de cette part est fixée par des tarifs. Ceux en vigueur jusqu'ici avaient été édictés par les lois du 25 février 1901 (art. 2), 30 mars 1902 (art. 10) et 8 avril 1910 (art. 10). C'étaient les suivants :

TABLEAU

DEGRÉ DE PARENTÉ	TARIF APPLICABLE A LA FRACTION DE PART NETTE COMPRISE ENTRE											
	1 et 2.000 francs	2.001 et 10.000 francs	10.001 et 50.000 francs	50.001 et 100.000 francs	100.001 et 250.000 francs	250.001 et 500.000 francs	105.000 et 1 million de francs	1 et 2 millions de francs	2 et 5 millions de francs	5 et 10 millions de francs	10 et 50 millions de francs	au delà de 50 millions de francs
	pour cent	pour cent	pour cent	pour cent	pour cent	pour cent	pour cent	pour cent	pour cent	pour cent	pour cent	pour cent
1. Ligne directe	»	»	»	»	»	»	»	»	»	»	»	»
a) 1er degré (enfants).	1f »	1f 50	2f »	2f 50	3f »	3f 50	4f »	4f 50	5f »	5f 50	6f »	6f 50
b) 2e degré (petits-enfants) . .	1 50	2 »	2 50	3 »	3 50	4 »	4 50	5 »	5 50	6 »	6 50	7 »
c) au delà du 2e degré	2 »	2 50	3 »	3 50	4 »	4 50	5 »	5 50	6 »	6 50	7 »	7 50
2. Entre époux	4 »	4 75	5 50	6 25	7 »	7 75	8 50	9 25	10 »	10 75	11 50	12 25
3. Entre frères et sœurs	10 »	10 75	11 50	12 25	13 »	13 75	14 50	15 25	16 »	16 75	17 50	18 25
4. Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces	12 »	13 »	14 »	15 »	16 »	17 »	18 »	19 »	20 »	21 »	22 »	23 »
5. Entre grands-oncles ou grand'tantes, petits-neveux ou petites-nièces et entre cousins germains	15 »	16 »	17 »	18 »	19 »	20 »	21 »	22 »	23 »	24 »	25 »	26 »
6. Entre parents au delà du 4e degré, et entre personnes non parentes	18 »	19 »	20 »	21 »	22 »	23 »	24 »	25 »	26 »	27 »	28 »	29 »

Ce tarif ne s'applique plus que dans le cas restreint ci-après : lorsqu'on se trouve en face d'une succession dont le montant total ne dépasse pas 25.000 francs, et seulement pour les fractions de parts nettes comprises entre 1 franc et 10.000 francs (L. 31 déc. 1917, art. 12).

D'autre part, aux termes de l'article 16 de la loi, « les legs faits aux départements, communes, établissements publics ou d'utilité publique demeurent soumis aux tarifs édictés par les lois antérieures ».

La principale des lois antérieures visées ici est celle du 25 février 1901, et le tarif applicable est celui du tableau qui précède, 6e alinéa : « Personnes non parentes ».

La même loi du 25 février 1901 prévoit dans son article 19 un tarif spécial et de faveur fixé uniformément à 9 °/o (non progressif par conséquent) pour les legs faits « aux départements et aux communes, en tant qu'ils sont affectés, par la volonté expresse du testateur, *à des œuvres d'assistance,* ainsi que les legs faits aux établissements publics charitables et hospitaliers, aux sociétés de secours mutuels et à toutes autres sociétés reconnues d'utilité publique *dont les ressources sont affectées à des œuvres d'assistance* ». Et cette loi ajoute, même article : « Il est statué sur le caractère de bienfaisance de la disposition par le décret rendu au Conseil d'État ou l'arrêté préfectoral qui en autorisera l'acceptation. » Elle assujettit aussi toujours par l'article 19 précité, au même tarif de faveur les legs faits aux sociétés d'instruction et d'éducation populaire gratuites reconnues d'utilité publique et subventionnées par l'État. Enfin le même bénéfice est accordé aux offices publics d'habitations à bon marché dont l'institution est prévue par les articles 11 et 12 de la loi du 23 décembre 1912 (Cf. art. 21 de ladite loi).

Il est à peine besoin d'indiquer que toutes ces dispositions que la loi nouvelle n'abroge pas, mais consacre, au contraire, de façon expresse (L. 31 déc. 1917, art. 16), subsistent et continueront à s'appliquer.

Ces diverses exceptions mises de côté, lesquelles étant des dérogations ne peuvent pas être étendues et doivent se limiter uniquement aux cas particuliers prévus, c'est le barème *des tarifs nouveaux* reproduit ci-après qui doit être appliqué tel qu'il est fixé par l'article 11 de la loi du 31 décembre 1917 précitée.

TABLEAU

DEGRÉ DE PARENTÉ	TARIF APPLICABLE A LA FRACTION DE PART NETTE COMPRISE ENTRE											
	1 et 2.000 francs	2.001 et 10.000 francs	10.001 et 50.000 francs	50.001 et 100.000 francs	100.001 et 250.000 francs	250.001 et 500.000 francs	500.001 et, 1 million de francs	1 et 2 millions de francs	2 et 5 millions de francs	5 et 10 millions dé francs	10 et 50 millions de francs	au delà de 50 millions de francs
	pour cent	pour cent	pour cent	pour cent	pour cent	pour cent	pour cent	pour cent	pour cent	pour cent	pour cent	pour cent
Ligne directe descendante. 1er degré	1f »	2f »	3f »	4f »	5f »	6f »	7f »	8f »	9f »	10f »	11f »	12f »
Ligne directe descendante. 2e degré	1 50	2 50	3 50	4 50	5 50	6 50	7 50	8 50	9 50	10 50	11 50	12 50
Ligne directe descendante. au delà du 2e degré	2 »	3 »	4 »	5 »	6 »	7 »	8 »	9 »	10 »	11 »	12 »	13 »
Ligne directe ascendante. 1er degré	2 50	3 50	4 50	5 50	6 50	7 50	8 50	9 50	10 50	11 50	12 50	13 50
Ligne directe ascendante. 2e degré	3 »	4 »	5 »	6 »	7 »	8 »	9 »	10 »	11 »	12 »	13 »	14 »
Ligne directe ascendante. au delà du 2e degré	3 50	4 50	5 50	6 50	7 50	8 50	9 50	10 50	11 50	12 50	13 50	14 50
Entre époux	5 »	6 »	7 »	8 »	9 »	10 »	11 »	12 »	13 »	14 »	15 »	16 »
Entre frères et sœurs	10 »	11 »	12 »	13 »	14 »	15 »	16 »	17 »	18 »	19 »	20 »	21 »
Entre oncle ou tantes et neveux ou nièces	15 »	16 »	17 »	18 »	19 »	20 »	21 »	22 »	23 »	24 »	25 »	26 »
Entre grands-oncles ou grand'tantes et petits-neveux ou petites-nièces et entre cousins germains	20 »	21 »	22 »	23 »	24 »	25 »	26 »	27 »	28 »	29 »	30 »	31 »
Entre parents au delà du 4e degré et entre personnes non parentes	25 »	26 »	27 »	28 »	29 »	30 »	31 »	32 »	33 »	34 »	35 »	36 »

A partir de quelle date ces tarifs doivent-ils jouer? Autrement dit, quel est dans le temps le point de départ de leur mise en vigueur? La question ne saurait faire difficulté à notre avis.

Le fait générateur de l'impôt : c'est le décès. C'est donc la loi en vigueur au jour du décès qui fixe les tarifs de l'impôt qui doit être perçu sur la succession.

Si besoin était, il suffirait d'invoquer sur ce point l'arrêt de la Cour de cassation du 2 juin 1869 (S. 1869, 1, 326), qui fait toujours autorité en la matière.

Cette jurisprudence s'inspire du principe de non-rétroactivité des lois (aussi bien fiscales que civiles), principe inscrit dans l'article 2 du Code civil.

Elle est conforme à l'opinion de la doctrine depuis Merlin (Cf. Demolombe, t. I, n° 40; Aubry et Rau, t. I, p. 58) et à la théorie fiscale des droits acquis admise par tous les auteurs.

D'après cette théorie, un droit est acquis au Trésor dès que ce droit est dû, c'est-à-dire ouvert. Or c'est bien le *décès* qui donne ouverture aux droits de succession (1).

Réductions accordées. — L'article 13 dispose que « lorsqu'un héritier ou légataire aura quatre enfants ou plus *vivant* au moment de l'ouverture de la succession, les droits à percevoir en vertu de l'article 11 ci-dessus seront diminués de 10 °/₀ pour chaque enfant en sus du troisième, sans que la réduction totale puisse excéder 50 °/₀ ». A remarquer qu'il faut pour bénéficier de cette disposition que les enfants soient vivants. On ne compte pas les décédés.

Cette entrée en ligne de compte pour le calcul des droits du nombre des enfants de l'héritier constitue la principale innovation introduite.

---

(1) Lorsqu'il s'agit de la succession d'un absent, c'est la loi en vigueur à la date du jugement d'envoi en possession (et non de la disparition), ou de la prise de possession constatée des biens, qui règle les tarifs d'impôt à appliquer (V. en ce sens Arrêt Cass. req., 8 déc. 1856; S. 57, 1, 299).

Quant au reste, si on compare les nouveaux tarifs aux anciens, on remarque d'une façon générale un relèvement des taux (1 °/₀ à 36 °/₀ au lieu de 1 °/₀ à 29 °/₀).

Pour un même degré de parenté le taux, en suivant les sommes, ne progressait précédemment que de 50 centimes pour la ligne directe, 75 centimes entre époux et entre frères et sœurs, 1 franc pour les autres parents. Aujourd'hui cette progression du taux d'une tranche à l'autre est uniformément de 1 franc. Aussi les taux d'arrivée sont-ils de 12 °/₀, 12,50 °/₀,... 36 °/₀, au lieu de 6,50 °/₀, 7 °/₀,... 29 °/₀.

Les taux de départ ont été élevés pour les trois dernières catégories de parents.

Enfin, on avait toujours soumis aux mêmes droits jusqu'ici les parents au même degré en ligne directe, qu'ils fussent descendants ou ascendants du défunt. Le nouveau tarif opère la distinction. Les descendants acquitteront des droits allant de 1 °/₀ à 13 °/₀ suivant leur degré de parenté et les sommes héritées. Pour les mêmes sommes et à *degré* de parenté égal, les ascendants paieront de 2,50 à 14,50 °/₀. Les enfants du défunt sont donc mieux traités que ses père et mère.

D'une manière générale d'ailleurs, dans le relèvement opéré ci-dessus, les descendants, le conjoint et même les frères et sœurs ont été ménagés. Les autres catégories de parents subissent une élévation sensible de droits. Le sentiment qui a guidé le législateur est celui que nous avons indiqué au début : il s'agit d'encourager la famille et les unions (1).

Section III. — La taxe successorale.

L'article 10 de la loi du 31 décembre 1917 qui crée la taxe successorale est ainsi conçu :

« Dans toute succession où le défunt ne laisse pas au

(1) Voir à ce sujet : « Exposé des motifs du ministre des Finances ». La faveur accordée aux successibles en ligne directe va dans certaines législations

moins quatre enfants vivants ou représentés, il est perçu, indépendamment des droits auxquels les mutations par décès de biens, meubles ou immeubles, sont assujetties, une taxe progressive et par tranches sur le capital net global de la succession.

« Cette taxe est fixée ainsi qu'il suit (1) :

TARIF APPLICABLE A LA FRACTION comprise entre	NOMBRE D'ENFANTS LAISSES PAR LE DÉFUNT			
	Trois enfants vivants ou représentés	Deux enfants vivants ou représentés	Un enfant vivant ou représenté	Point d'enfant vivant ou représenté
	Pour cent	Pour cent	Pour cent	Pour cent
1 et 2.000 francs.	0f 25	0f 50	1f »	2f »
2.001 et 10.000 —	0 50	1 »	2 »	4 »
10.001 et 50.000 —	0 75	1 50	3 »	6 »
50.001 et 100.000 —	1 »	2 »	4 »	8 »
100.001 et 250.000 —	1 25	2 50	5 »	10 »
250.001 et 500.000 —	1 50	3 »	6 »	12 »
500.001 et 1 million de francs. . .	1 75	3 50	7 »	14 »
1 million et 2 millions de francs.	2 »	4 »	8 »	16 »
2 — et 5 — —	2 25	4 50	9 »	18 »
5 — et 10 — —	2 50	5 »	10 »	20 »
10 — et 50 — —	2 75	5 50	11 »	22 »
Au delà de 50 — —	3 »	6 »	12 »	24 »

Constatons immédiatement que nous nous trouvons en face d'une taxe supplémentaire, d'une super-taxe comme on l'a bien dit, laquelle est tout à fait distincte de l'impôt ordinaire sur les successions vu plus haut, auquel elle s'ajoute.

Elle s'applique uniquement dans les cas où le défunt est mort sans laisser derrière lui quatre enfants au moins vivants ou représentés. Nous retrouvons bien ici la préoccupation qui a constamment guidé le législateur au cours

---

jusqu'à l'exemption totale de droits. C'est le cas pour l'Allemagne. (*Bulletin de statistique et de législation comparée*, année 1917, p. 490 et suiv.)

(1) Sur la date à partir de laquelle la nouvelle taxe doit commencer à être perçue, voir ce que nous avons dit plus haut à propos de l'impôt, section I. Par application de ces principes, la taxe sera exigible sur toute succession qui s'est ouverte, par suite pour tout décès qui s'est produit, à partir du moment où la loi du 31 décembre 1917 est devenue exécutoire.

de la réforme : encourager la natalité et favoriser les familles nombreuses.

Si l'individu ne laisse pas une postérité suffisante : quatre enfants au moins, car c'est la famille de quatre enfants qui est considérée comme la famille normale, il paiera ou plutôt sa succession paiera à l'État un supplément d'impôts à cause du préjudice que le défunt a causé à la collectivité dont il n'a pas, ou dont il a mal assuré la continuation. Il est bien difficile de ne pas voir là une sorte de pénalisation. Chacun est invité à remplir son rôle de bon citoyen sous le rapport de la repopulation sous peine de voir sa succession grevée de droits supplémentaires par l'État. C'est assez rationnel. Et bien que certains aient prétendu qu'il est dangereux d'introduire des considérations de moralité dans des questions de fiscalité (1), nous pensons, quant à nous, que les nouvelles dispositions ne peuvent avoir qu'une heureuse influence (2). L'innovation vaut cependant d'être soulignée. Donc, dispense de payer la taxe si le défunt laisse quatre enfants *vivants* ou *représentés*. Il faut que les enfants soient vivants. Peu importe à la société que le défunt ait eu beaucoup d'enfants si ceux-ci sont morts. Il faut qu'ils survivent. Un amendement de M. Lefas tendant à remplacer dans le texte les mots

---

(1) C'est la thèse qui a été soutenue par M. Jean Bon, député, lors de la discussion de la loi à la Chambre (Voir *J. O.*, 22 déc. 1917), qui a signalé le danger de recourir à l'impôt pour tenter des expériences sociales. C'est, dit-il, le détourner de son but. Peu importe si la réussite est à ce prix. Et d'ailleurs nous avons montré qu'une exemption de certains impôts accordée aux familles nombreuses était tout à fait légitime puisqu'elle compense le surcroît d'impôts de consommation que ces familles ont supporté.

(2) La proposition présentée par M. Bokanowski, député, et qui consistait à attribuer à l'État une part « d'enfant » dans tous les cas où le défunt laissait moins de quatre enfants était beaucoup plus audacieuse.

On a objecté contre elle : 1° qu'elle « heurterait » l'opinion, non préparée à une solution aussi radicale ; 2° et de plus qu'elle aurait pour effet de surcharger l'État d'un lot considérable de biens de toutes sortes difficiles pour lui à gérer ou à liquider ; 3° enfin que le prélèvement opéré sur les héritages serait trop considérable, et cela a de gros inconvénients économiques. Ce prélèvement eût été de 50 % en cas d'absence d'enfants et si le défunt avait testé.

« enfants vivants » par ceux « enfants ayant vécu » a été repoussé sur la proposition du rapporteur, M. Landry. Ce qui importe, a dit celui-ci, ce sont les enfants qui vivent, et non ceux qui naissent. Le Gouvernement était du reste d'accord avec lui.

Il est un cas cependant où les enfants décédés sont comptés comme s'ils étaient vivants. C'est le cas où ils sont représentés. Supposez, par exemple, qu'un père meurt laissant trois enfants vivants et un petit-fils provenant de son quatrième enfant décédé auparavant. Le législateur ne pouvait, sans iniquité, décider que la taxe s'appliquerait ici. S'il y a un enfant décédé, il est remplacé par le fils qu'il a laissé et qui vient d'ailleurs à la succession de son grand-père en son lieu et place, par représentation comme dit le Code. Du reste, le défunt laisse une postérité de quatre enfants (ou petits-enfants) susceptibles de perpétuer la race. Le vœu de la loi est donc rempli. Notons en passant que si la loi compte comme s'ils étaient vivants les *enfants du défunt* qui sont décédés mais *représentés,* et ce, pour exempter la succession de tout ou partie de la taxe successorale, elle n'a pu faire la même chose pour les *enfants de l'héritier,* afin que celui-ci puisse bénéficier, sur l'impôt ordinaire de succession, d'une réduction allant de 10 à 50 °/₀ (Voir *supra,* Section II). Là les enfants décédés ne compteront jamais. Il ne saurait être question en effet de représentation : les enfants dont il s'agit n'étant pas appelés à la succession.

Enfin pour le décompte du nombre des enfants du défunt, compteront comme vivants ceux qui sont morts victimes de la guerre dans les conditions fixées par la loi du 26 décembre 1914 (art. 6, 1ᵉʳ alinéa, nᵒˢ 1, 2 et 3). Ceci résulte de l'article 15 de notre texte.

Les cas d'application de la nouvelle taxe ayant été précisés, quels sont maintenant les caractères essentiels de celle-ci?

C'est, dit l'article 10 qui l'institue, « une taxe progressive perçue sur le capital net *global* de la succession ». La

taxe est progressive à un double point de vue : 1° son taux varie suivant l'importance de l'actif successoral divisé par tranches ; 2° ce taux varie aussi *suivant le nombre* d'enfants laissés par le défunt. Elle est perçue sur le capital net global de la succession, c'est-à-dire sur le montant *total* de l'héritage, les dettes étant déduites.

L'impôt ordinaire sur les successions, analysé plus haut, est au contraire progressif : 1° suivant le chiffre des valeurs recueillies par chaque héritier ; 2° suivant le degré de parenté de l'héritier avec le défunt. Cet impôt est liquidé non sur l'actif global net de la succession, mais sur chaque part nette d'héritier. Ces différences ne sauraient échapper.

Par contre, bien des ressemblances rapprochent la taxe de l'impôt. En effet, aux termes de l'alinéa 3 de l'article 10 de la loi, « sont applicables à la taxe les dispositions qui régissent la liquidation, le paiement et le recouvrement des droits de mutation par décès, ainsi que les pénalités pour défaut de déclaration dans le délai, omission ou fausse évaluation. Le paiement de la totalité de la taxe est effectué par les héritiers, donataires, ou légataires universels, ou à titre universel, dans les mêmes délais que les droits de mutation par décès, et sauf leur recours contre les autres ayants droit, qui sont tenus de supporter la taxe *proportionnellement* à leur part dans la succession.

L'assimilation entre l'impôt et la taxe est donc complète sur bien des points. Les dispositions qui régissent l'un et se trouvent ainsi étendues à l'autre sont supposées connues. Elles sont contenues pour la plus grande partie dans les lois du 22 frimaire an VII et 25 février 1901. Aussi importe-t-il davantage de dégager les conséquences résultant des caractères propres à la taxe seule.

La taxe est perçue d'une manière progressive sur le capital global de succession. « C'est là, a dit M. Touron au Sénat, une seconde progression qui vient s'ajouter à celle qui existe déjà sous forme d'impôt successoral sur la part

nette recueillie par l'héritier. Une telle superposition devient intolérable. » Et de fait M. le sénateur Delahaye proposa à la séance du 31 décembre 1917 d'améliorer la loi en ce sens qu'en aucun cas le total des droits successoraux perçus ne pourrait dépasser 50 °/₀ de l'actif total net. Combattu par le ministre, qui lui reprochait de ménager de grosses successions dévolues à des parents éloignés, cet amendement ne fut pas admis.

Mais ce n'est pas tant la superposition qui doit selon nous être critiquée que les deux faits suivants :

I. — La taxe, étant perçue sur l'actif global, ne tient pas compte de ce que l'hérédité est divisée en un nombre plus ou moins grand de *parts*. Ainsi une succession de 10 millions échue à un seul héritier acquittera la même taxe que si elle était partagée entre six ou huit personnes.

II. — Et surtout : le législateur, en décidant que la taxe serait perçue d'une manière *progressive* et répartie entre les ayants droit d'une façon *porportionnelle* à leur part dans la succession, ne semble pas avoir aperçu les inégalités déconcertantes qui devaient en découler.

Il résulte en effet de ce mode de calcul : que le quantum de droits supporté par une fraction fixe de l'actif successoral, par une fraction de 1.000 francs par exemple, est d'autant plus élevé que l'actif total est important. Autrement dit : un petit legs acquittera une taxe bien plus forte s'il est prélevé sur une grosse succession, qu'un legs de valeur identique qui est pris dans une succession modeste. L'exemple est facile à fournir : soit un legs de 1.000 francs fait à un domestique. S'il est prélevé dans une succession sans enfant de 10.000 francs, il acquittera une taxe de 36 francs (un dixième de 360 francs). Prélevé dans une succession de 100.000 francs ce sera 67f60 qu'il paiera (un centième de 6.760 francs). Dans une succession de un million, ce sera : 121f76, etc. Et pourtant, la somme léguée est la même dans les trois cas. N'est-ce pas choquant que ce résultat auquel aboutit le mélange de la progressivité et de

la proportionnalité? Il eût fallu, pour conjurer le défaut, s'en tenir à la stricte proportionnalité (taxe proportionnelle répartie proportionnellement) ou à la progressivité poussée à fond (taxe progressive répartie suivant un mode progressif). C'est poursuivre un but illogique que de chercher à marier la progressivité et la proportionnalité de cette façon-là.

Enfin les tarifs de taxe appliqués varient également et par hypothèse suivant le nombre d'enfants du défunt. De deux successions égales en importance, celle où le défunt ne laisse qu'un enfant paiera plus que celle où il en laisse plusieurs. Dans ce cas, on ne peut rien dire. Il est admissible qu'un enfant qui recueille tout paie davantage que trois enfants ne paieront ensemble, car ces derniers ne recueillent chacun qu'un tiers. Mais, dans le cas où il y a des légataires, n'est-il pas puéril de faire varier le montant de l'impôt à payer d'après une circonstance qui ne leur profite ni ne leur nuit (le cas de réduction du legs mis à part), à savoir : le plus ou moins grand nombre d'enfants laissés?

Il eût cependant été difficile de faire autrement, et pour bien comprendre tout ceci il faut se pénétrer de l'idée prédominante qui a inspiré la loi, à savoir que toute succession laissée par un défunt n'ayant pas quatre enfants doit subir *ipso facto* une *réduction* d'autant plus forte que le nombre d'enfants est plus restreint. Les libéralités faites par le *de cujus* subiront une réduction semblable. Qu'on ne crie pas à l'injustice si héritiers ou légataires sont diversement frappés bien qu'ils recueillent des valeurs identiques! C'est une conséquence de la loi. Mais ce n'est pas eux que celle-ci a voulu atteindre, c'est le défunt.

A côté de ces défectuosités certaines, le reproche qu'on peut adresser encore à la taxe, de ne pas tenir compte du nombre d'enfants de l'héritier, pèse beaucoup moins.

On ne pouvait, sous peine de voir le mode de liquidation, déjà assez laborieux, se compliquer encore davantage, faire entrer en jeu ce nouveau facteur. D'ailleurs, le nombre

d'enfants du défunt servant ici essentiellement de base, cela paraît suffisant, d'autant plus que dans le calcul de l'impôt successoral ordinaire il est tenu compte des enfants de l'héritier (1).

Nous avons vu plus haut (Section 2) que, aux termes de l'article 16 de la loi, les legs faits aux départements, communes, établissements publics ou d'utilité publique, continuent à bénéficier pour l'impôt successoral ordinaire de l'ancien tarif.

Le même article 16 contient dans son premier alinéa une exonération *complète* de la taxe successorale pour les départements, communes et établissements publics seulement. Le bénéfice de l'exemption n'est pas étendu aux établissements d'utilité publique. Leur nombre est trop considérable et leur utilité n'est pas toujours assez démontrée, a-t-il été expliqué à la Chambre lors de la discussion, pour leur conférer un tel privilège.

Lorsque, pour une succession, des héritiers se trouveront en concours avec l'un des établissements ci-dessus dispensés de payer la taxe, la taxe successorale sera liquidée comme s'il n'y avait aucune exemption : la portion de taxe correspondant à la part touchée par l'établissement bénéficiaire en sera ensuite déduite, et le reste qui incombe aux héritiers réparti proportionnellement entre eux.

Enfin, il nous faut signaler que la taxe, constituant une charge de la succession, doit être déduite de l'actif, comme toutes les autres charges et dettes, avant la perception de

---

(1) Une autre critique a été faite au cours de la discussion à la Chambre. La taxe, a dit M. Margaine, ne tient compte que du nombre d'enfants du défunt, et non de ses petits-enfants, ce qui est choquant, surtout quand, par exemple, huit petits-enfants viennent à la succession de leur grand-père par représentation de leur père prédécédé. On peut répondre que la loi veut surtout atteindre le défunt dans sa succession lorsqu'il ne laisse pas une progéniture suffisante. *Le grand-père* n'a eu qu'un enfant, il est juste que sa succession paie en conséquence. *Son fils* en a eu huit, c'est vrai, mais aussi la succession de celui-ci a-t-elle été dégrevée de toute taxe au moment de son décès.

l'impôt successoral ordinaire, de façon que celui-ci ne porte que sur les parts *nettes* recueillies par les héritiers.

Nous en aurions fini avec ce nouvel impôt si nous ne tenions à dire un mot de son origine. S'exprimant au sujet de la taxe au Sénat, M. Touron a dit « qu'elle était une contrefaçon de l'Estate Duty » anglais. Il existe en effet en Angleterre, en dehors des successions et « legacy duties » qui sont des impôts progressifs de succession, variant uniquement en raison de la parenté, un autre impôt progressif successoral qui, lui, varie uniquement avec les sommes, c'est l' « Estate Duty » dont notre taxe successorale est plus ou moins inspirée. Son tarif varie de 1 °/₀ à 20 °/₀ suivant l'importance de l'hérédité (L. de finances du 31 juill. 1914). A la différence de notre taxe, il ne tient pas compte du nombre d'enfants du défunt (ni d'ailleurs de l'héritier) (1). Mais les successions au-dessous de 100 £ en sont exemptées.

---

(1) Par contre, l'article 13 de la loi de finances du 31 juillet 1914 anglaise, rapportée au *Bulletin de statistique et de législation comparée* de juillet 1914, fixe une limite que le montant des droits perçus ne devra pas dépasser, limite qui paraît assez complexe tout d'abord, mais au fond assez simple à saisir : c'est la somme obtenue en ajoutant au montant maximum des droits de succession qui seraient dus si on appliquait le taux immédiatement inférieur, la somme dont la valeur nette de la succession dépasse la limite maxima de cet échelon inférieur.

DEUXIÈME PARTIE

ÉVALUATION DES BIENS TRANSMIS IMMEUBLES ET CRÉANCES IRRÉCOUVRABLES

L'impôt, surtout lorsqu'il est lourd, doit reposer sur des bases justes. Plus la contribution est forte, plus il importe qu'elle soit équitablement répartie. Un impôt dont le rendement est faible peut, sans soulever trop de protestations, être réparti d'une manière approximative. Mais si l'on augmente ses tarifs, les inégalités supportées tant bien que mal jusque-là deviennent intolérables.

L'impôt sur les successions n'échappe nullement à la règle commune. En lui donnant l'extension qu'on a vue, le législateur devait se préoccuper de l'asseoir sur des valeurs exactement estimées. De quelle façon, avant la réforme, procédait-on à l'évaluation des biens, particulièrement des immeubles (1).

Réglé d'abord par la loi du 22 frimaire an VII, article 15 (n° 7), modifié ensuite par les lois du 21 juin 1875, article 2, 25 février 1901, article 12, et 26 décembre 1908, article 7, ce mode d'évaluation était devenu le suivant :

1° Pour les immeubles dont la destination n'est pas de

(1) C'est uniquement de ceux-ci que nous nous préoccuperons. Le mode d'évaluation des meubles n'a pas changé en effet. Ils sont estimés suivant leur valeur vénale (ou d'échange). Cette valeur est déterminée pour les titres par leurs cours à la Bourse, pour les créances par leur montant, pour les meubles corporels par les sommes portées dans les inventaires actes estimatifs (partages par exemple), actes de ventes publiques, polices d'assurance, etc., ou à défaut par la déclaration estimative des parties.

procurer un revenu, ils étaient estimés à leur valeur vénale par les parties ;

2° Pour les autres, on déterminait leur valeur *en multipliant par 20 ou par 25,* selon qu'il s'agissait d'immeubles urbains ou ruraux :

a) Le prix des baux courants lorsque les immeubles étaient loués, ou

b) Leur valeur locative réelle (1) lorsque les immeubles n'étaient pas loués et consistaient en propriétés bâties autres que les usines, ou enfin

c) Leur produit évalué par les parties, s'il s'agissait d'immeubles non loués consistant en propriétés non bâties ou en usines.

Tout ceci était assez complexe. Obtenait-on au moins par ces calculs la valeur exacte cherchée ? A entendre les nombreuses critiques que ces modes d'évaluation suscitaient, il ne le semble pas.

Ces critiques ont été tellement vives, surtout lorsqu'il s'est agi de relever les droits de succession, que la réforme des méthodes employées s'imposa à bref délai.

Proposée par M. Bergeon, député, elle a été réalisée par la loi du 27 mai 1918. Et il semble que nul n'ait fait plus complètement le procès des procédés d'évaluation en vigueur que M. Balitrand, le rapporteur du nouveau texte. Appréciant les méthodes en usage, il nous les représente, au cours de la séance de discussion à la Chambre du 5 avril 1918 (2), non seulement comme trop compliquées, mais aussi comme aboutissant à des résultats iniques.

En effet, prendre pour base de capitalisation le revenu brut de l'immeuble, sans en distraire les charges, est in-

---

(1) Par valeur locative réelle il faut entendre celle servant de base à l'assiette de la contribution foncière.

(2) Voir *Journal officiel* du 6 avril 1918 pour les débats à la Chambre et *Journal officiel* des 30 décembre 1917 et 15 mars 1918 pour les débats au Sénat, au cours des séances des 29 décembre 1917 et 14 mars 1918, lesquels avaient d'abord abouti à la disjonction de la disposition présentée.

juste. Et la valeur qu'on obtient ainsi est supérieure de 25 °/₀ à la valeur réelle.

D'autre part, la véritable valeur vénale est déterminée par d'autres facteurs encore que le revenu. Pourquoi s'en tenir à celui-ci seul? La qualité de la construction lorsqu'il s'agit d'immeubles bâtis, leur état de vétusté plus ou moins avancé, leur situation suivant les quartiers, les risques de recouvrement des loyers, etc., sont autant d'éléments dont il y aurait lieu de tenir compte pour aboutir à une évaluation exacte.

Avec les errements employés, on aboutissait à des résultats assez choquants. Il n'est pas rare d'entendre citer l'exemple suivant que nous empruntons à l'argumentation de M. Balitrand. En 1910, 54 immeubles situés à Paris qui avaient fait l'objet de transmissions par décès furent vendus dans la suite par adjudication publique. Il se trouva, d'après les prix d'adjudication, que les droits de succession avaient été perçus sur deux à trois fois et demie la valeur vénale de ces biens.

La réforme était donc inévitable. Mais de quel côté l'aiguiller? Il ne pouvait plus être question de baser l'évaluation sur le revenu : celui-ci subit des fluctuations constantes, d'où des revisions fréquentes nécessaires. Puis il n'est pas le seul élément dont on doive tenir compte. Le seul procédé juste, équitable et logique qui s'imposait était donc l'estimation des biens d'après leur valeur *vénale,* fixée sur la déclaration des parties elles-mêmes, l'Administration se réservant par contre de contester cette déclaration et de rétablir le cas échéant la valeur sous-estimée, grâce à une procédure d'expertise rapide et assez simple.

C'est ce que la loi du 27 mai 1918, complétée par celle du 29 juin 1918, s'est efforcée de réaliser. Ses caractéristiques sont les suivantes :

I. — Dans *tous* les cas, les immeubles « sont estimés *d'après leur valeur vénale* à la date de la transmission ».

Il n'y a plus à distinguer suivant la nature de l'immeuble,

son caractère rural ou urbain, de bâti ou de non bâti (1), le fait qu'il est loué ou non loué, et qu'il est ou non destiné à procurer un revenu. L'évaluation en capital est donc substituée d'une manière générale à l'évaluation en revenu.

II. — Cette valeur vénale est déterminée « par la déclaration estimative des parties » (tout ceci résulte de l'article 1 de la loi), sauf cependant dans un cas : celui où l'immeuble a fait l'objet d'une adjudication judiciaire réalisée dans certaines conditions. Cette exception résulte de l'article 2 de la loi ainsi conçu :

« Toutefois, si *dans l'année* qui aura précédé ou suivi le point de départ des délais de déclaration prévus par l'article 24 de la loi du 22 frimaire an VII, les immeubles transmis ont fait l'objet d'une adjudication publique dans les conditions définies à l'article 26 de la loi du 15 juillet 1914, les droits seront calculés sur le prix de l'adjudication, à moins qu'il ne soit justifié d'une modification de la valeur de l'immeuble survenue entre l'adjudication et le fait qui aura donné lieu à la perception des droits. »

Disons tout de suite que le point de départ des délais de déclaration dont il est question est tout simplement le *décès* (2), et par délai il faut entendre le laps de temps de six mois généralement (3) accordé aux héritiers pour souscrire la déclaration de succession.

Donc le prix de l'adjudication servira de base au paiement des droits, si cette adjudication a eu lieu dans l'année qui a précédé ou suivi le décès : mais encore faut-il que

---

(1) Le projet de réforme avait été tout d'abord limité à la propriété bâtie pour laquelle les critiques rapportées ci-dessus avaient été les plus véhémentes. Le rapport présenté par M. Balitrand, député, visait les immeubles bâtis seulement. Mais, au cours de la discussion à la Chambre, séance du 5 avril 1918, le projet fut vite étendu à tous les genres d'immeubles et ce sur la demande même du ministre des Finances.

(2) Ou la date de l'envoi en possession provisoire lorsqu'il s'agit des biens d'un absent.

(3) Nous disons « généralement », car ces délais sont étendus jusqu'à deux années lorsque le défunt est décédé hors de France, suivant l'endroit (L. 22 frimaire an VII précitée, art. 24).

cette adjudication remplisse les conditions fixées par la loi du 15 juillet 1914 (art. 26). Si nous nous reportons à ce texte nous voyons qu'il s'agit « d'adjudications publiques, soit devant notaires commis, soit à la barre du tribunal, les étrangers étant admis avec la publicité prescrite par le Code de procédure civile ». Ces adjudications donnent évidemment toutes garanties au sujet de la sincérité des prix auxquels elles ont lieu ; c'est ce qu'a voulu le législateur. De plus elles seules peuvent faire l'objet d'une surenchère de la part d'une personne quelconque (C. proc., art. 965, 973, 988 et 1001).

On est donc presque sûr qu'aliénés de cette façon les immeubles atteindront leur prix, et surtout qu'aucune partie de ce prix ne sera dissimulée.

Il peut arriver cependant qu'entre le moment du décès, date à laquelle il faut se placer pour évaluer les biens transmis, et celui de l'adjudication, la valeur des immeubles ait varié par suite de transformations qu'ils auraient subies, par exemple. Dans ce cas, l'article 2 de la loi nouvelle qui reproduit en somme en l'élargissant une disposition qui se trouvait déjà dans l'article 26 de la loi du 15 juillet 1914, donne aux *redevables* comme à l'*Administration* le droit de ne tenir aucun compte de l'adjudication intervenue et de baser la perception de l'impôt sur l'estimation des parties. Il suffira pour cela que l'un ou l'autre puisse justifier des modifications de valeur survenues.

Dans la plupart des cas, c'est l'estimation des parties qui servira donc de base à la perception de l'impôt. Il en résultera que souvent les immeubles transmis seront estimés au-dessous de leur valeur. La loi se devait donc d'organiser une procédure assez simple qui permît à l'Administration de rétablir celle-ci. C'est ce qu'elle a fait dans ses articles 3, 4 et 5. Ces articles 4 et 5 ont été modifiés d'ailleurs par la loi du 29 juin 1918, article 11.

La base du système est l'expertise. On y aboutit après qu'une tentative de conciliation organisée par la loi est

restée infructueuse. Voici ce qui a lieu : aux termes de l'article 3, « les redevables dont les déclarations n'auront pas été admises en seront avisés par lettre motivée et recommandée et ils auront la faculté de présenter des observations justificatives dans le délai d'un mois à partir de la réception de la lettre d'avis qui leur aura été adressée ».

Et l'article 4 (modifié comme on l'a vu) poursuit : « Si un accord n'intervient pas (entre les parties et l'Administration), les insuffisances dans les déclarations seront constatées par voie d'expertise à laquelle il sera procédé dans les formes prescrites par l'article 5 de la loi du 27 février 1912 et par les dispositions non contraires des lois antérieures. » Ces formes sont : 1° la demande adressée par l'Administration au tribunal civil du ressort où les biens sont situés ; 2° la nomination d'un ou de plusieurs experts par ledit tribunal lorsque la valeur déclarée de l'immeuble dépasse 10.000 francs. L'expert du tribunal procède alors à l'évaluation avec deux autres experts nommés par chacune des parties.

Si la valeur déclarée n'excède pas 10.000 francs, l'expertise est faite par un seul expert nommé par toutes les parties ou en cas de désaccord par le président du tribunal.

Quant aux frais d'expertise et d'instance, ils restent à la charge de l'Administration si l'insuffisance constatée est égale ou inférieure à un dixième de la valeur déclarée de l'immeuble. Dans tous les autres cas, ils sont supportés par les contrevenants.

Et lorsqu'ils sont supportés par les contrevenants, ceux-ci encourent de plus des *pénalités* (1). Elles sont prévues à l'article 5 (modifié) de la loi et fixées ainsi qu'il suit :

Un quart de droit en sus, à titre d'amende, si l'insuffisance constatée est supérieure à un dixième de la valeur déclarée, mais inférieure à un cinquième ;

(1) Ces pénalités sont renforcées dans le cas où l'insuffisance d'évaluation présente le caractère frauduleux. L'amende telle qu'elle a été fixée par l'article 12 de la loi du 8 avril 1910 est alors d'un double droit en sus.

Un demi-droit en sus si l'insuffisance est égale ou supérieure à un cinquième ;

Un droit en sus, enfin, si l'insuffisance est égale ou supérieure à un quart.

Dans tous les cas, si l'insuffisance est reconnue volontairement avant le dépôt au greffe du rapport des experts, il sera fait remise d'un quart de l'amende encourue (1).

Enfin, il résulte de l'article 15 (1er alinéa) de la loi du 18 avril 1918 que le droit de réclamer les droits dus sur l'insuffisance d'estimation ou d'intenter l'action en expertise, se prescrit par deux ans à compter de l'enregistrement de la déclaration de succession.

La loi du 27 mai 1918 ayant eu pour but d'assigner aux immeubles transmis une valeur aussi rapprochée que possible de leur valeur réelle, le législateur a pensé qu'il devait faire remonter son entrée en vigueur à l'époque même où ont commencé à être appliqués les nouveaux tarifs d'impôt. Contrairement au principe d'après lequel les lois ne rétroagissent pas, une loi du 11 novembre 1918 a décidé que « les dispositions de la loi du 27 mai 1918 relatives à l'évaluation des immeubles sont applicables à l'évaluation des immeubles compris dans les successions soumises au tarif édicté par la loi du 31 décembre 1917 ». Elle ajoute : « Toutefois, les perceptions régulièrement effectuées conformément aux lois en vigueur sur les biens compris dans les déclarations enregistrées dans les délais légaux, antérieurement à la promulgation de la présente loi, ne pourront pas être revisées au profit du Trésor. » Mais ces perceptions pourront, comme on le voit, être revisées *au profit* des contribuables.

Nous en aurons fini avec les modifications apportées

---

(1) Précédemment, sous l'empire de la loi du 27 février 1912, article 5, il n'y avait lieu à perception d'un droit supplémentaire que lorsque l'insuffisance égalait ou excédait le huitième de la valeur déclarée.

par les lois nouvelles dans l'évaluation des biens lorsque nous aurons dit un mot des créances irrécouvrables.

Ces créances comptaient jusqu'alors dans l'actif du patrimoine du défunt, lorsqu'il en possédait. Rien n'obligeait l'Administration à les en retrancher pour la perception des droits de succession. Toutefois, elle avait autorisé ses agents à ne pas réclamer l'impôt sur les créances du défunt que les héritiers s'engageaient à ne pas exiger, parce qu'elles étaient atteintes par la prescription, ou que les débiteurs étaient insolvables (Décis. min. 12 août 1906).

Puis, par un revirement dû à un arrêt de la Cour de cassation du 4 mars 1890, elle avait autorisé les receveurs à ne liquider provisoirement l'impôt de mutation par décès, en ce qui concerne les créances sur des commerçants en état de faillite ou de liquidation judiciaire, ou sur des non-commerçants en état de déconfiture notoire, que sur l'évaluation donnée à ces créances par l'héritier ou le légataire, pourvu que ceux-ci souscrivent l'engagement formel d'acquitter les droits exigibles au fur et à mesure des recouvrements. Mais l'Administration ne disposait d'aucun moyen pour contraindre le redevable à révéler ces recouvrements, qui avaient lieu le plus souvent à son insu.

Aussi la loi du 18 avril 1918, dans son article 12, dispose-t-elle que « le droit de mutation par décès sera liquidé d'après la déclaration estimative des parties, en ce qui concerne les créances dont le débiteur se trouvera en état de faillite, liquidation judiciaire ou de déconfiture, au moment de l'ouverture de la succession, et que :

« Toute somme recouvrée sur le débiteur de la créance, postérieurement à l'évaluation et en sus de celle-ci, devra faire l'objet d'une déclaration supplémentaire. Seront applicables à ces déclarations supplémentaires les principes qui régissent les déclarations de mutations par décès en général, notamment au point de vue des délais, des pénalités de retard et de la prescription, l'exigibilité de l'impôt

étant seulement reportée au jour du recouvrement de tout ou partie de la créance héréditaire.

Ces dispositions sont suffisamment explicites. La preuve de l'état de faillite, liquidation judiciaire ou de déconfiture du débiteur, incombe au déclarant.

Toute somme recouvrée sur le débiteur dans la suite constitue un nouveau bien, à déclarer dans les six mois, sous peine d'encourir les pénalités de retard prévues par l'article 12 de la loi du 8 avril 1910. Si aucune déclaration n'est passée, l'action du Trésor se prescrira par vingt ans à partir du jour de recouvrements des créances (L. 18 avril 1918, art. 11).

TROISIÈME PARTIE

MESURES CONTRE LA FRAUDE

Les impôts successoraux sont perçus sur les biens qui figurent dans les déclarations des héritiers et légataires. Ces déclarations sont contrôlées par l'Administration, tant au point de vue des omissions de *biens* qu'elles peuvent comporter que des insuffisances dans l'évaluation des biens qu'elles indiquent.

On peut donc dire que la perception de l'impôt successoral repose essentiellement sur le système de la *déclaration contrôlée*.

Ce contrôle doit être d'autant plus efficace et étendu que les intérêts en jeu sont importants. A chaque rehaussement des tarifs de l'impôt, la fraude redouble d'ampleur. L'expérience le prouve abondamment. Après le vote de chacune des lois du 25 février 1901 et 8 avril 1910 qui ont augmenté les droits à percevoir, l'annuité successorale, c'est-à-dire le total des biens déclarés dans les successions au cours d'une année, n'a pas manqué de fléchir (1). Plus l'impôt devient lourd, plus on cherche à s'y dérober.

Aussi le supplément de ressources (2) demandé aux

(1) En 1903, après le vote de la loi du 25 février 1901 instituant des tarifs d'impôt progressifs, l'annuité successorale est tombée à 4 milliards 924 millions environ, alors qu'en 1899 elle était de 5 milliards 837 millions et, en 1898, de 5 milliards 702 millions environ.

(2) Le supplément de recettes qui devait découler de l'ensemble des mesures que nous avons étudiées a été évalué à 361 millions pour l'année 1918. Voir Exposé des motifs déjà cité du projet de la loi du 31 décembre 1917 déposé par le ministre des Finances. En fait, cette plus-value a été bien inférieure.

impôts de succession nécessitait un renforcement correspondant des moyens de répression de la fraude. Celle-ci était déjà considérable auparavant. Pratiquée surtout sur les valeurs mobilières au porteur, elle atteignait le chiffre de 35 millions par année, le dixième du produit total de l'impôt. Dans le double but de faire produire aux mesures nouvelles leur complet effet et d'assurer à tous les contribuables la justice et l'égalité devant l'impôt, une répression rigoureuse de cette fraude s'imposait. De quelle façon une telle fraude peut-elle être enrayée?

L'Administration contrôle, avons-nous dit, les déclarations présentées, et s'entoure dans ce but de multiples renseignements. Pour effectuer ce contrôle, il faut donc des délais, autrement dit, du temps devant soi. Il faut également des moyens. Et, lorsqu'on a découvert une dissimulation, il faut avoir les facilités de la faire admettre par les tribunaux, si la question leur est soumise. Autrement dit, la preuve doit être rendue plus aisée grâce à l'admission de présomptions. Enfin, une fois la dissimulation établie, plus les sanctions qui atteignent les fraudeurs sont sévères, plus elles intimident ceux qui tenteraient de les imiter.

On arrive donc à combattre la fraude : 1° en étendant les délais dont le fisc dispose pour faire son contrôle; 2° en augmentant ses moyens d'investigation; 3° en lui accordant des facilités de preuve; 4° enfin en renforçant la sévérité des pénalités édictées.

La loi du 18 avril 1918 satisfait à ce quadruple but. Elle ne peut manquer de remplir son rôle.

Section I. — **Extension des délais de prescription.**

Antérieurement à la loi nouvelle, l'impôt dû à l'État 1° sur les successions non déclarées, 2° sur les biens omis dans les successions ayant fait l'objet d'une déclaration, se prescrivait uniformément par *dix ans* à courir du jour du décès

dans le premier cas, et du jour de la déclaration dans le second. L'article 11 de la loi du 18 avril 1918 porte ce délai à *vingt ans*. Il va sans dire que cette disposition n'atteint pas les prescriptions qui étaient accomplies au moment où elle est devenue exécutoire : celles-là sont acquises. La loi n'atteint que les prescriptions en cours.

Section II. — Des moyens nouveaux d'investigation données au fisc.

Les moyens nouveaux qui mettront l'Administration en mesure de mieux connaître et de connaître plus sûrement le contenu de la succession ouverte lui sont fournis grâce à la loi nouvelle : 1° par les tiers ; 2° par les parties elles-mêmes.

1. *Coffres-forts tenus en location. Plis cachetés et cassettes fermées remis en dépôt* (1). — Déjà en vertu d'une loi antérieure (L. 25 févr. 1901, art. 15), les banquiers, agents de change, officiers ministériels, sociétés, compagnies, étaient tenus d'adresser à l'Administration la liste des titres, sommes ou valeurs, dont ils étaient dépositaires, et qui dépendaient d'une succession qu'ils savaient ouverte. Et au cas de comptes-joints, la loi du 31 mars 1903 considérait, jusqu'à preuve contraire, les valeurs déposées comme appartenant pour une quote-part virile à la succession.

Aujourd'hui les articles 1 à 6 de la loi du 18 avril 1918 permettent à l'Administration de connaître l'existence de valeurs dépendant d'une succession, lorsque ces valeurs sont placées en dépôt, dans un coffre-fort, sous pli cacheté,

---

(1) La législation italienne contient depuis 1888 les mesures de précaution que la loi nouvelle du 18 avril 1918 introduit chez nous au sujet des locations de coffres-forts.

ou dans une cassette fermée, chez une personne qui se livre habituellement à ce genre d'opérations (1).

L'article 1 interdit formellement l'ouverture d'un tel coffre-fort autrement qu'en présence d'un notaire désigné par les parties ou, en cas de désaccord, par le président du tribunal. Un procès-verbal dressé par cet officier ministériel contiendra l'énumération détaillée de tous les titres, sommes ou objets trouvés. Ce procès-verbal est soumis, bien entendu, à l'enregistrement.

Si le coffre-fort était loué à plusieurs personnes, elles sont réputées, pour la perception des droits uniquement, propriétaires, chacune pour une part virile, sauf preuve contraire (art. 2).

L'article 3 prononce des pénalités contre la personne qui aura ouvert ou fait ouvrir le coffre-fort sans se conformer aux prescriptions de la loi, et contre le bailleur du coffre-fort qui l'aura laissé ouvrir hors la présence du notaire.

1° Tous deux sont tenus d'acquitter les droits de mutation par décès et les pénalités exigibles en raison des valeurs trouvées dans le coffre-fort, sauf leur recours contre le redevable.

2° Chacun des deux encourt une amende de 100 à 10.000 francs en principal.

Enfin l'héritier ou légataire qui *omet* de déclarer les valeurs déposées est obligé solidairement avec les contrevenants au paiement des amendes.

Il faut, bien entendu, que les contrevenants aient eu connaissance du décès. La preuve de la contravention, qui incombe à l'Administration, peut être faite par tous les moyens.

Son action contre toute autre personne que les héritiers ou légataires se prescrit par cinq ans à compter de l'ouverture irrégulière du coffre (art. 2 *in fine*).

---

(1) Toutes ces règles et celles qui vont suivre s'appliquent également au cas où le coffre-fort a été loué non par le défunt, mais par son conjoint, à moins qu'ils ne soient séparés de corps (art. 1-§ 1).

Toutes les dispositions que nous venons de voir (art. 1, 2 et 3) s'appliquent également aux plis cachetés et cassettes fermées, remis en dépôts aux banquiers, changeurs, escompteurs, et à toute personne recevant habituellement des plis de même nature (art. 6-§ 1).

Le dépositaire de ces plis est soumis aux mêmes obligations et pénalités que le bailleur du coffre-fort.

L'article 4 oblige : 1° à faire une déclaration les personnes et sociétés qui se livrent habituellement à la location de coffres-forts ; 2° il leur prescrit la tenue d'un répertoire indiquant les noms, profession, domicile des occupants et le numéro du coffre-fort loué ; 3° il les oblige enfin à noter sur un carnet les jours et heures auxquels des personnes se présentent pour ouvrir le coffre-fort, ainsi que leurs noms et adresses. Ces personnes sont tenues de signer. Le répertoire et le carnet sont communiqués aux agents du fisc sur leur demande.

Les banquiers, changeurs, etc., et toute personne recevant habituellement en dépôt des plis cachetés ou des cassettes fermées, sont tenus aux mêmes obligations (art. 6).

Toute infraction à l'article 4 est punie d'une amende de 100 francs à 5.000 francs, décimes non compris.

L'article 5 de la loi du 17 avril 1906 est applicable en cas de refus de communication des documents visés à l'article 4 (cette loi édicte une amende de 1.000 à 10.000 francs).

2. *Affirmation à formuler par les parties ; sanction pénale : prison, amende* (1). — Aux termes de l'article 7 de la loi, « toute déclaration de mutation par décès, souscrite par les héritiers, donataires, légataires, leurs maris, tuteurs, curateurs ou administrateurs légaux, sera terminée par une mention ainsi conçue : Le déclarant affirme sincère et véritable la présente déclaration ; il affirme en outre, sous

(1) Voir débats au Sénat, séance du 14 mars 1918, *Journal officiel* du 15 mars 1918.

les peines édictées par l'article 8 de la présente loi, que cette déclaration comprend l'argent comptant, les créances et toutes autres valeurs mobilières françaises ou étrangères, qui, à sa connaissance, appartenaient au défunt, soit en totalité, soit en partie ».

Cette mention devra être écrite de la main même du déclarant. Voir l'alinéa 2 de l'article 7 pour le cas où celui-ci ne sait ou ne peut signer.

L'article 8 qui vient ensuite dispose que « celui qui aura formulé frauduleusement les affirmations prescrites par l'article qui précède sera puni des peines portées à l'article 366 du Code pénal (1). »

L'article 366 du Code pénal est celui qui réprime le délit de faux serment en matière civile. Les peines qu'il édicte sont : l'emprisonnement d'un an au moins à cinq ans, et l'amende de 100 francs à 3.000 francs, ainsi que la privation facultative de certains droits (ceux mentionnés à l'art. 42 C. p.) et le placement facultatif sous la surveillance de la haute police.

Voici donc la dissimulation *frauduleuse* dans une déclaration de succession punie *de prison* et *d'amende* et assimilée à un délit : celui de *faux serment* en matière civile. Cette innovation est capitale et doit donner à réfléchir. L'intention frauduleuse n'est pas toujours aisée à établir, c'est vrai. Toutefois, il est des espèces où elle peut ressortir. Et il faut bien noter qu'il n'est pas indispensable, pour qu'il encoure la sanction ci-dessus, que l'héritier ait souscrit *lui-même* la déclaration et l'affirmation. S'il a agi par mandataire, ou si la déclaration a été souscrite par un cohéritier, la pénalité lui est applicable : du moment qu'ayant connaissance du caractère frauduleux de l'affir-

(1) La peine prononcée au cas d'affirmation jugée frauduleuse eût dû normalement être étudiée dans la section 4 ci-après intitulée « des sanctions »; si nous l'avons placée ici, c'est pour ne point la séparer de l'affirmation elle-même à laquelle elle est si étroitement liée. Cette entorse légère au plan que nous nous étions tracé était donc nécessaire.

mation formulée par son cohéritier, ou de la dissimulation commise par son mandataire, il n'a pas complété la déclaration dans le délai de six mois à compter du jour où il a été mis au courant de la fraude.

L'article 9, pour terminer, indique que les poursuites seront engagées à la requête de l'Administration de l'Enregistrement dans les trois ans qui suivront l'affirmation jugée frauduleuse, et seront portées devant le tribunal correctionnel du domicile du défunt.

Section III. — Des présomptions légales de transmission par décès pour les titres et valeurs dont le défunt a perçu les revenus moins de six mois avant son décès.

Nous avons fait allusion plus haut à l'extrême facilité de dissimulation que présentent les valeurs mobilières au porteur, surtout lorsqu'elles sont déposées à l'étranger, ainsi que l'usage s'en est fort répandu ces dernières années. Signalant ces cas particulièrement fréquents de fraude, M. Klotz, ministre des Finances, dans l'exposé des motifs du projet de la loi du 31 décembre 1917, indiquait que le Gouvernement cherchait depuis longtemps à y mettre un terme.

Dès 1914, il avait déposé un projet tendant à *suspendre* toute vacation héréditaire, par conséquent tout droit d'appréhension des héritiers, sur les valeurs mobilières dépendant de successions françaises et déposées à l'étranger.

La suspension avait lieu jusqu'à *l'envoi en possession* des héritiers, légataires ou donataires par ordonnance du tribunal civil du lieu de l'ouverture de la succession. Voté par la Chambre des Députés le 23 mars 1914, ce projet fut disjoint (1) par le Sénat le 30 juin, et renvoyé à l'examen

(1) Disjoint bien entendu du projet de loi beaucoup plus vaste dans lequel il était compris.

d'une commission spéciale. Cette commission en est toujours saisie, et cet examen dure encore. Pour que de telles dispositions pussent produire leurs effets, il faudrait incontestablement les appuyer de traités internationaux conclus avec les États étrangers dans lesquels ceux-ci s'engageraient à garantir l'application des nouvelles mesures en édictant des dispositions restrictives de saisine et suspensives de vacation héréditaire.

De telles négociations sont en cours, mais notre ministre des Finances a exprimé, dans l'exposé des motifs visé ci-dessus, le vif désir de voir le projet de loi déposé aboutir d'abord. Les accords pourront intervenir ensuite (1).

En attendant, la loi du 18 avril 1918 contient dans son article 17 une présomption légale qui aura pour effet de faciliter singulièrement la tâche de l'Administration lorsque celle-ci aura à faire la preuve, selon le droit commun, devant les tribunaux, de la transmission par décès des titres et valeurs.

Cette présomption *légale* qui lie par conséquent le juge découle de l'article 17 ainsi conçu : « Sont présumés jusqu'à *preuve contraire* faire partie de la succession pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès, les titres et valeurs dont le défunt a perçu les revenus moins de six mois avant son décès et dont les héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel du défunt sont ultérieurement reconnus être en possession... »

Deux conditions sont donc exigées pour que les titres et valeurs visés soient considérés, au point de vue de la *loi fiscale* seulement, comme dépendant de la succession. Il faut : 1° que le défunt en ait perçu les revenus (sous forme de coupons généralement) moins de six mois avant son décès, et 2° que la possession ultérieure par les héritiers ou

(1) Tout récemment les journaux nous ont appris qu'une proposition de loi a été déposée par M. Augagneur tendant à la suppression pure et simple des titres *au porteur* dont l'évasion devant l'impôt successoral est trop facile. Le moyen est radical, on en conviendra, mais a-t-il des chances d'être adopté ?

légataires universels puisse être établie. Il n'est pas question des légataires particuliers, et cela se conçoit. Pour ceux-là la transmission de certains biens résulte suffisamment du testament qui les institue et où ces biens sont énumérés.

D'autre part, la présomption admise par la loi n'est pas irréfragable et peut être combattue par la *preuve* contraire (art. 17 ci-dessus).

En tout état de cause même, les héritiers, légataires, etc. seront fondés à soutenir que les titres et valeurs dont ils sont en possession et dont le défunt avait touché les revenus avaient fait l'objet antérieurement au décès du défunt d'un don manuel de la part de celui-ci, dont ils ont été les bénéficiaires.

La loi l'admet volontiers lorsqu'ils viennent le dire : mais elle les astreint dans ce cas à acquitter le *droit de donation entre vifs* suivant une déclaration qui doit être faite au plus tard dans les trois mois à partir d'une mise en demeure par lettre recommandée que l'Administration leur adresse.

Droit de mutation par décès, ou droit de donation entre vifs, c'est l'un ou l'autre, et il faut choisir. Dans le silence des parties, c'est le droit de mutation par décès qui est perçu.

Tout ceci résulte de l'article 17 de la loi, alinéas 2 et 3. Et cet article ajoute que, en cas de paiement du droit de donation entre vifs, « les redevables devront également acquitter les intérêts au taux légal à compter de l'expiration des délais fixés pour le paiement du droit de mutation par décès ».

Le taux légal est actuellement de 5 °/₀ l'an (L. 18 avril 1918) et les délais auxquels il est fait allusion sont ceux fixés par l'article 24 de la loi du 22 frimaire an VII, six mois à compter du jour du décès, quand ce décès a eu lieu en France.

Section IV. — Des sanctions et pénalités.

Depuis la loi du 18 avril 1918, on peut dire qu'en matière de succession les sanctions qui atteignent les contrevenants sont fiscales seulement, ou fiscales et pénales à la fois.

Nous avons vu plus haut (section II) la sanction pénale que la loi institue au cas d'affirmation reconnue frauduleuse. Nous n'y reviendrons pas.

Il nous reste à dire un mot, pour finir, des *sanctions fiscales* que notre législation comporte. La loi nouvelle *laisse subsister* toutes celles qui existaient antérieurement et que nous allons brièvement rappeler. A côté d'elles, elle en crée quelques autres que nous verrons ensuite.

C'est ainsi que continuent à être réprimés conformément aux lois antérieures : 1° le retard apporté dans la déclaration des biens transmis; 2° l'insuffisance dans l'évaluation des biens déclarés; 3° l'omission de certains biens dans la déclaration.

Le *retard* est puni « d'une amende de 1,5 °/₀ par mois ou fraction de mois, du droit dû pour la mutation. Toutefois, cette amende n'est que de 1,50 °/₀ pour le premier mois et 1 °/₀ pour chacun des cinq mois suivants. Son total ne peut excéder la moitié du droit simple dû pour la mutation » (L. 8 avril 1910, art. 12).

L'*insuffisance*, lorsqu'elle porte sur l'estimation des biens immeubles, comporte des pénalités qui ont été étudiées plus haut (IIe partie, Évaluation des immeubles). Quand cette insuffisance porte sur l'estimation de biens meubles et qu'elle égale ou excède un dixième de la valeur déclarée, la peine prononcée est d'un droit en sus de celui dû pour les objets insuffisamment évalués. Elle est d'un double droit en sus quand l'insuffisance présente le caractère d'une dissimulation frauduleuse (L. 8 avril 1910, art. 12).

L'*omission* est punie d'un droit en sus de celui qui se trouve dû pour les biens omis. Elle est punie d'un double droit en sus quand elle revêt le caractère frauduleux (même loi, même article).

Ces pénalités se prescrivent par *deux ans* à compter du jour où les agents de l'Administration ont été mis à portée de constater les contraventions.

A côté de ces sanctions qui existaient, la loi nouvelle en édicte d'autres.

I. — L'indication inexacte du lien ou du degré de parenté des héritiers ou légataires avec le défunt dans les déclarations, n'avait été frappée jusqu'ici d'aucune peine encore.

La loi du 18 avril 1918 y assimile l'indication inexacte du nombre des enfants soit du défunt, soit du successible, et elle les punit d'un double droit en sus de celui dû à titre supplémentaire. Autrement dit, l'amende est fixée au *double* du montant (art. 13) des droits dont les redevables voulaient frauder le fisc. Ceci paraît d'autant plus dur que l'omission de biens n'est punie que d'un seul droit en sus. C'est que le législateur admet qu'on peut plus facilement omettre un bien que se tromper sur une parenté ou un nombre d'enfants.

« Les tuteurs, curateurs ou administrateurs légaux supporteront personnellement la peine du double droit en sus, lorsqu'ils auront passé une déclaration inexacte (art. 13, al. 2). Enfin l'action en recouvrement des droits simples et en sus exigibles s'exercera dans le délai de *vingt* ans » (même article, al. 3, et art. 11 de la loi).

II. — Après avoir édicté des pénalités contre les redevables qui tenteraient d'éluder le paiement de l'impôt, la loi nouvelle prononce des sanctions graves contre les officiers publics ou ministériels qui leur prêteraient leur appui.

Déjà, la loi du 27 février 1912, article 7, avait décidé que l'officier public ou ministériel, convaincu de s'être d'une façon quelconque rendu complice de manœuvres destinées à éluder le paiement de l'impôt, est personnellement pas-

sible, indépendamment des sanctions disciplinaires, d'une amende égale au double de la somme dont le Trésor a été frustré, sans que cette amende puisse être inférieure à 1.000 francs en principal.

L'article 14 de la loi du 18 avril 1918 complète ces dispositions en ajoutant que, « en cas de récidive dans les dix ans d'une décision disciplinaire antérieure devenue définitive, l'officier public ou ministériel, convaincu de s'être d'une façon quelconque rendu complice de manœuvres destinées à éluder le paiement de l'impôt, sera frappé de destitution, sans préjudice des peines portées à l'article 366 du Code pénal en cas de complicité du délit spécifié en l'article 8 de la présente loi ».

Ces derniers mots visent le cas où l'officier public se serait rendu *complice* du délit d'affirmation frauduleuse (*supra* section II). Il serait passible alors des peines édictées par l'article 366 du Code pénal.

QUATRIEME PARTIE

APPENDICE

DISPOSITIONS DIVERSES

I. — *Facilités de paiement des droits de succession.* — Une loi du 13 juillet 1911 avait permis d'accorder aux redevables des droits de succession des délais supplémentaires de paiement allant de un à trois ans et la faculté de se libérer en plusieurs fois (deux à six fois), pourvu qu'ils fussent capables de fournir des biens suffisants comme garantie. La loi du 14 novembre 1918 vise le cas où la garantie offerte consiste en fonds de l'État français (rentes ou obligations de la Défense nationale). La faculté de se libérer au bout d'un délai supplémentaire devient alors pour les intéressés un véritable droit qu'on ne peut leur refuser. Les délais de paiement peuvent atteindre cinq ans à compter du décès.

Il suffira que la valeur des titres donnés en nantissement atteigne le montant des droits de succession dont le redevable est débiteur, pour que les délais de paiement soient obligatoirement accordés.

II. — *Successions ouvertes par suite de la guerre.* — Le législateur se devait de prendre des dispositions en faveur des successions des militaires et marins tués, et des civils décédés par suite des faits de guerre.

A. Ces successions doivent être déclarées, mais sont exemptes d'impôts et de taxe successorale lorsqu'elles sont dévolues soit à des ascendants, soit à des descendants, soit

à la veuve du défunt (L. 26 déc. 1914, art. 7, et 18 déc. 1916, art. unique, combinées).

B. Sont exempts à la fois de la déclaration et de tous les droits : les objets, sommes ou valeurs ne dépassant pas 500 francs et qui ont été trouvés sur les corps des militaires et marins tués à l'ennemi (L. 9 avril 1918, art. unique).

Vu :
Nancy, 15 novembre 1919.
Le Président de la thèse,
Louis ROLLAND.

Vu :
Nancy, 24 novembre 1919.
Le Doyen,
F. GENY.

Vu et permis d'imprimer :
Nancy, le 26 novembre 1919.
Le Recteur de l'Académie,
Ch. ADAM.

TABLE DES MATIÈRES

Pages

INTRODUCTION. 5

PREMIÈRE PARTIE

SECTION I. — Limitation de la vocation héréditaire 17
SECTION II. — Relèvement des tarifs de l'impôt existant sur les successions 21
SECTION III. — La taxe successorale nouvelle 27

DEUXIÈME PARTIE

Évaluation des biens transmis. — Immeubles. Créances irrécouvrables 37

TROISIÈME PARTIE

Mesures contre la fraude.

SECTION I. — Extension des délais de prescription 48
SECTION II. — Nouveaux moyens d'investigation. 49
SECTION III. — Nouveaux moyens de preuve. 53
SECTION IV. — Des sanctions et pénalités 56

QUATRIÈME PARTIE

Appendice. — Dispositions diverses.

A) Facilités de paiement des droits. 59
B) Exonérations pour certaines successions ouvertes par suite de la guerre. 60

IMPRIMERIE BERGER-LEVRAULT, NANCY-PARIS-STRASBOURG